

**Audience publique du 7 novembre 2012**

Recours formé par  
la société anonyme ... S.A., ...  
contre des bulletins d'impôts  
en matière d'impôts sur le revenu des collectivités, d'impôts commercial communal et d'impôt  
sur les revenus de capitaux

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 29604 du rôle et déposée le 13 décembre 2011 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A., établie à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation :

- des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, émis le 9 février 2011 au titre des exercices 2001 et 2002 et de ceux émis le 16 février 2011 au titre des exercices 2003, 2004, 2005, 2006 et 2007 ;
- des bulletins de l'impôt commercial communal et des bulletins de calcul de la base d'assiette globale et de l'impôt commercial communal, émis le 9 février 2011 au titre des exercices 2001 et 2002 et de ceux émis le 16 février 2011 au titre des exercices 2003, 2004, 2005, 2006 et 2007 ;
- des bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux, émis le 9 février 2011 au titre de l'exercice 2002 et de ceux émis le 16 février 2011 au titre des exercices 2003, 2004, 2005, 2006 et 2007 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 12 mars 2012 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 12 avril 2012 par Maître Jean-Pierre Winandy pour le compte de la demanderesse;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 10 mai 2012 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins critiqués ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Georges Simon, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 4 juillet 2012.

---

Par courrier du 2 février 2010, le préposé du service de révision de l'administration des contributions directes informa la société anonyme ... S.A., ci-après désigné « la société ... », de ce que ledit service de révision allait, sur le fondement des paragraphes 162 (9), 193 et 206 (1)

de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », procéder à une vérification des ses livres et documents comptables ainsi que des revenus et fortune imposables pour les années d'imposition 2000 à 2010.

Sur le fondement du rapport de révision dressé en date du 10 août 2010 à la suite de ce contrôle, le bureau d'imposition Luxembourg 2 du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ledit service étant désigné ci-après par « le bureau d'imposition », émit en date du 9 février 2011, respectivement du 16 février 2011 à l'égard de la société ... des bulletins rectificatifs visant l'impôt sur le revenu des collectivités, l'impôt commercial communal, des bulletins rectificatifs de calcul de la base d'assiette globale et de l'impôt commercial communal, visant les exercices 2001 à 2007, ainsi que des bulletins rectificatifs concernant la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux visant les années 2002 à 2007, l'ensemble de ces bulletins étant désignés ci-après comme « les bulletins ». Le bulletin rectificatif de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2001 contient la mention suivante, à laquelle les bulletins rectificatifs des années ultérieures renvoient :

*« Distribution cachée de bénéfice, voir explications sur le bulletin de la retenue sur les revenus de capitaux [...] »*

*L'imposition diffère de la déclaration sur les points suivants [...]*

*Imposition rectificative sur pied du paragraphe 222, alinéa (1), no 1 de la loi générale des impôts (AO) et ce suite à la vérification de vos livres et documents comptables par les soins du Service de Révision de l'Administration des Contributions Directes (cf. le rapport no 1599 du 10 août 2010) étant rappelé qu'en cas d'imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte (en l'espèce pour défaut de mention des distributions cachées de bénéfices en vertu de l'article 164, alinéa (3) de la loi concernant l'impôt sur le revenu /L.I.R.) avec ou sans intention frauduleuse, la prescription de la créance du Trésor est de dix ans.*

*Application du paragraphe 205, alinéa (3) de la loi générale des impôts (AO) à travers l'entrevue du 26 mai 2010.*

*Une copie du pré-évoqué rapport vous a été expédiée le 10 août 2010. »*

Le bulletin rectificatif de la retenue d'impôt sur le revenu des capitaux de 2002 contient la mention suivante : « *les distributions cachées de bénéfices sont à soumettre à la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux suivant l'article 146 LIR* ».

Par courrier du 19 avril 2011, la société ... fit introduire auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », une réclamation à l'encontre des bulletins.

A défaut de réponse du directeur, la société ... a, par une requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 13 décembre 2011, introduit un recours en réformation, sinon en annulation à l'encontre des bulletins.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO, et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre la décision qui a fait l'objet d'une réclamation dans l'hypothèse où

aucune décision définitive du directeur n'est intervenue dans un délai de six mois à partir de la réclamation.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation dirigé contre les bulletins, recours qui est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai prévus par la loi. Un recours en réformation étant prévu en la présente matière, il n'y pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

En ordre principal, la demanderesse met en cause la légalité du contrôle fiscal opéré en l'espèce.

En substance, elle fait valoir que le paragraphe 162 (9) AO ne permettrait pas de pratiquer un contrôle fiscal dans le but d'élucider les circonstances fiscales de tierces personnes autres que les salariés du contribuable. Il se dégagerait cependant des déclarations faites par Monsieur ..., inspecteur en charge de la révision fiscale, en date du 5 janvier 2010 que le contrôle fiscal litigieux, qui a donné lieu aux bulletins rectificatifs déferés, aurait été entrepris afin de découvrir des informations sur des revenus que Monsieur ... aurait perçu de la part de la .... Cette thèse serait confirmée par le fait qu'une perquisition en vue d'identifier la société holding de Monsieur ... aurait été opérée en 2007 auprès de la .... L'inspecteur ...aurait encore déclaré que des contrôles seraient pareillement opérés auprès d'autres sociétés liées à la ..., à savoir, la demanderesse, les sociétés ..., ..., ... et ....

La demanderesse souligne que Monsieur ...ne figurerait pas parmi ses salariés, mais aurait, pendant les années litigieuses, eu la qualité de fonctionnaire de l'Etat, de sorte que les conditions du paragraphe 162 (9) AO ne seraient pas données en l'espèce.

Elle en conclut que dans la mesure où le contrôle fiscal serait illégal, les bulletins déferés seraient pareillement illégaux.

Le délégué du gouvernement fait valoir que le contrôle fiscal litigieux aurait été basé sur les paragraphes 162 (9), 193 et 206 (1) AO, en soulignant qu'en l'espèce ledit contrôle aurait eu pour objectif de contrôler la comptabilité de la demanderesse et d'élucider la situation fiscale de celle-ci, tout en contestant que le contrôle aurait été opéré pour d'autres motifs, en l'occurrence celui de contrôler une tierce personne.

Dans son mémoire en réplique la demanderesse fait valoir, par rapport aux déclarations des réviseurs lors du contrôle fiscal, que la charge de la preuve serait renversée et qu'il appartiendrait à la partie étatique d'établir que le contrôle litigieux n'aurait pas été un contrôle ayant pour but de contrôler une personne tierce, tout en rappelant que l'ensemble des associés de la société ... auraient été contrôlés au même moment, tout en sachant que la ... avait fait l'objet d'une perquisition en 2007 dans le cadre du contrôle fiscal de Monsieur ....

Le contrôle fiscal opéré en l'espèce est, aux termes du courrier précité du 2 février 2010 du préposé du service de révision, basé sur les paragraphes 162 (9), 193 et 206 (1) AO.

Le paragraphe 206 AO permet de dégager la compétence du bureau de révision pour opérer le contrôle fiscal litigieux, compétence qui n'est pas litigieuse en l'espèce.

Le paragraphe 162 (1) et (9) AO dispose que : « (1) Wer nach den Vorschriften der §§ 160 und 161 oder sonst nach den Steuergesetzen Bücher zu führen oder Aufzeichnungen zu machen hat, soll die folgenden Vorschriften beachten. [...] (9) Das Finanzamt kann prüfen, ob die Bücher und Aufzeichnungen fortlaufend, vollständig und formell und sachlich richtig

*geführt werden. Die Prüfung ist auch insoweit zulässig, als es sich nicht um die Verhältnisse der Personen oder Unternehmen, deren Bücher geprüft werden, sondern um die Aufklärung der Verhältnisse von Arbeitnehmern handelt, die im Dienst der Personen oder Unternehmen gestanden haben oder stehen », tandis que le paragraphe 193 (1) AO dispose que « Für Zwecke der Besteuerung kann das Finanzamt auch außerhalb eines Steuerermittlungsverfahrens Nachschau halten bei den Personen, die nach § 160 Absatz 2 Aufzeichnungen zu machen haben, sowie bei solchen Unternehmern und in solchen Unternehmen, die entweder einer Steuer oder der Steueraufsicht unterliegen oder bei denen nach dem Ermessen des Finanzamts eine Steuerpflicht in Betracht kommt. Die Nachschau ist auch insoweit zulässig, als es sich nicht um die Verhältnisse des Unternehmers oder des Unternehmens, bei dem die Nachschau stattfindet, sondern um die Aufklärung der Verhältnisse von Arbeitnehmern handelt, die im Dienst des Unternehmers oder des Unternehmens stehen oder gestanden haben. ».*

Les dispositions précitées confèrent au « *Finanzamt* », la possibilité d'effectuer des contrôles auprès des contribuables et ceci même en dehors du « *Steuerermittlungsverfahren* », donc en dehors de la procédure d'imposition, tel que le prévoit le paragraphe 193 (1) AO.

Il n'est pas contesté que la société demanderesse est obligée de tenir une comptabilité, de sorte qu'elle tombe dans la catégorie des contribuables visés aux paragraphes 162 et 193 AO susceptibles de faire l'objet d'un contrôle fiscal.

Tel que cela a été relevé ci-avant, la demanderesse met en cause la légalité du contrôle fiscal en contestant le ... ayant amené le service de révision à procéder au contrôle litigieux, en soutenant en l'occurrence que ledit contrôle aurait été opéré non pas pour déterminer sa propre situation fiscale respectivement celle de ses salariés, mais dans le but de découvrir des revenus que Monsieur ..., fonctionnaire d'Etat, aurait touché de la ..., respectivement d'une des sociétés liées à celles-ci, parmi lesquelles figurerait la demanderesse, tandis que la partie étatique conteste que tel ait été le but du contrôle litigieux.

L'objectif d'un contrôle fiscal est de déterminer la situation fiscale effective de l'entreprise et de ses salariés (cf. Anm. 1 sub paragraphe 193 AO, Anm. 7 sub paragraphe 162 AO Kommentar Reichabgabenordnung par Becker, Riewald, Koch, Band II, 9eme édition ; Anm. 2 sub paragraphe 193 AO Kommentar par Hübschmann, Hepp et Spitaler).

Force est de constater que le courrier du préposé du bureau du service de révision du 2 février 2010 par lequel la demanderesse a été informée de ce qu'un contrôle fiscal allait être opéré à son égard se limite à se référer aux paragraphes 162 (9), 193 et 206 (1) AO. Il ne se dégage cependant pas dudit courrier que le contrôle fiscal ait un quelconque lien avec la détermination de la situation fiscale de Monsieur ... Il ne se dégage pas non plus du rapport de révision que l'objectif de la révision ait été un autre que celui de déterminer la situation fiscale de la société demanderesse.

Quant aux affirmations de la demanderesse relatives à des déclarations qui auraient été faites par les agents du bureau de révision ayant opéré le contrôle fiscal litigieux, au regard des contestations de la partie étatique et à défaut de preuves, voir d'offre de preuve de nature à établir la réalité de ces déclarations, celles-ci ne permettent pas de retenir que le contrôle fiscal ait en réalité visé un autre contribuable que la demanderesse. Dans ce contexte, c'est encore à tort que la demanderesse soutient qu'au regard des déclarations des réviseurs au sujet du prétendu objectif du contrôle fiscal litigieux, la charge de la preuve devrait être renversée, dans la mesure où justement la réalité de ces déclarations, contestée par la partie étatique, n'a pas été établie en l'espèce. La circonstance que des contrôles fiscaux ont été effectués auprès

d'autres sociétés liées à la ..., respectivement qu'une perquisition ait eu lieu dans les locaux de cette dernière en 2007 en rapport avec Monsieur ..., à défaut d'autres preuves permettant de lier le contrôle fiscal opéré en l'espèce à une volonté du service de révision de déterminer la situation fiscale d'une autre personne que la demanderesse, ne permet pas non plus de justifier la thèse de cette dernière.

Le tribunal est dès lors amené à retenir que face aux contestations de la partie étatique face à l'allégation que le contrôle fiscal litigieux aurait été motivé par d'autres considérations que celles tenant à la détermination de la situation fiscale de la demanderesse elle-même, et à défaut par cette dernière de fournir des éléments de preuve de ses affirmations, le moyen fondé sur une prétendue illégalité du contrôle fiscal est à rejeter.

A titre subsidiaire, la demanderesse se prévaut de la prescription des créances du trésor visant les années 2000 à 2005.

A cet égard, elle souligne que pour les années litigieuses, des déclarations fiscales auraient été déposées, que les impositions définitives auraient eu lieu et que les impôts afférents auraient été payés, avant que ne soient intervenus les bulletins rectificatifs qui font l'objet du présent recours.

Elle fait valoir que l'administration ne pourrait invoquer la prescription allongée de dix ans que si elle établit l'existence de faits nouveaux en application du paragraphe 222 AO et, en définitive, que si des impôts ont été éludés. Or, le rapport de révision établi en l'espèce n'alléguerait à aucun endroit de tels faits nouveaux. Si les bulletins litigieux mentionneraient que la prescription allongée serait applicable du fait de distributions cachées de bénéfices, la demanderesse fait valoir qu'une telle distribution cachée de bénéfices ne constituerait en aucun cas une déclaration incomplète ou inexacte au sens de l'article 10 de la loi du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes et des cotisations d'assurance sociale, dans la mesure où le fait générateur de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices serait la requalification par l'administration fiscale des faits déclarés par le contribuable dans ses déclarations fiscales. Or, la requalification des faits par l'administration ne pourrait en aucun cas constituer une déclaration incomplète ou inexacte. Il s'ensuivrait que seule la prescription quinquennale serait applicable en l'espèce.

En se référant à une jurisprudence du tribunal administratif du 14 octobre 2004 ayant retenu que le délai de prescription allongé de dix ans sanctionne des insuffisances imputables au contribuable soumis à l'obligation déclarative, la demanderesse fait valoir qu'en l'espèce, il n'existerait aucune insuffisance lui imputable, dans la mesure où le redressement aurait comme origine une requalification des montants indiqués dans les déclarations initiales et non pas une insuffisance ou une inexactitude des faits mentionnés dans les déclarations.

Pour le surplus, la demanderesse fait valoir que dans la mesure où le contrôle fiscal litigieux aurait été motivé par le souci d'obtenir des informations sur les revenus d'un tiers, il ne pourrait conduire à un délai de prescription allongé, étant donné que la prescription allongée serait à considérer comme une sanction frappant le contribuable fautif. Or, en l'occurrence ce serait le tiers, Monsieur ...qui semblerait être fautif. Il serait dès lors en toute hypothèse illogique qu'elle-même souffre du fait qu'un tiers ne déclare pas correctement des revenus qu'il aurait prétendument touchés par elle.

En guise de conclusion, la demanderesse fait valoir que dans la mesure où les années 2000 à 2005 seraient prescrites et que partant l'administration fiscale ne pourrait plus y

revenir, et dans la mesure où le rapport de révision constituerait un tout indivisible avec les bulletins, tous les bulletins devraient être déclarés nuls.

Elle ajoute que dans l'hypothèse où les bulletins et le rapport de révision ne seraient pas considérés comme un tout indivisible, au moins les bulletins visant les années 2000 à 2005 seraient à déclarer nuls.

Le délégué du gouvernement, pour sa part, se prévaut du paragraphe 193 (1) AO permettant d'effectuer des contrôles auprès des contribuables même en dehors de la procédure d'imposition, pour en conclure qu'il serait sans objet que les déclarations d'impôt visant les années 2000 à 2005 aient été déposées, que les impositions aient eu lieu et que les impôts afférents aient été payés avant la mise en œuvre du contrôle par le service de révision. Le délégué du gouvernement donne plus précisément à considérer que la procédure de contrôle fiscal ne serait pas soumise à l'existence préalable de faits nouveaux au sens du paragraphe 222 AO, mais que, bien au contraire, l'exercice du contrôle fiscal relèverait du pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale.

Il fait valoir que la procédure de contrôle aurait permis en l'espèce de dégager des faits nouveaux susceptibles de justifier un redressement de l'imposition d'ores et déjà effectuée. En effet, le service de révision aurait constaté que la comptabilité de la demanderesse ne serait pas régulière en la forme conformément au paragraphe 162 AO, de sorte qu'elle ne saurait bénéficier de la présomption de régularité de la comptabilité édictée par le paragraphe 208 AO. La demanderesse serait restée en défaut de prouver la réalité ou l'exactitude de ses déclarations, de sorte qu'il s'agirait manifestement d'une insuffisance lui imputable. Il en conclut que les faits découverts lors du contrôle par le service de révision constitueraient des faits nouveaux au sens du paragraphe 222 AO que le bureau d'imposition n'avait pas découvert lui-même lors de la procédure d'imposition. Il s'ensuivrait que le bureau d'imposition aurait valablement pu émettre les bulletins rectificatifs litigieux et même ceux au titre des années 2000 à 2005.

Dans son mémoire en réplique, la demanderesse fait valoir que si, suivant une jurisprudence du Conseil d'Etat du 23 décembre 1964 citée par la partie étatique, des faits nouveaux justifiant un redressement de l'imposition pourraient être découverts pendant la procédure de révision, il n'en resterait pas moins que pour être valable une telle procédure de révision devrait être introduite dans le délai de prescription applicable, en l'occurrence celui de cinq ans puisque les déclarations avaient été remises dans le délai de cinq ans et les bulletins émis dans le même délai. Elle souligne que les faits nouveaux pouvant entraîner un redressement de la cote d'impôt devraient être établis dans le cadre de ce délai de prescription, mais que la prescription ne pourrait être étendue avant même que le fait nouveau soit découvert. Or, les années 2000 à 2005 seraient prescrites et il n'existerait aucun fait nouveau en l'espèce.

Par rapport au passage du rapport de révision cité par la partie étatique, la partie demanderesse fait valoir qu'il s'en dégagerait qu'elle aurait possédé l'ensemble des documents comptables y mentionnés à l'exception de quelques factures. Or, un tel fait ne pourrait en aucun cas caractériser une insuffisance quant aux obligations comptables, et encore moins un fait nouveau au sens du paragraphe 222 AO. Elle souligne qu'elle posséderait l'ensemble des documents comptables et un document justificatif des paiements effectués renseignant sur l'opération et le bénéficiaire du paiement. Un raisonnement venant à admettre que de tels faits pourraient être considérés comme une violation des obligations comptables est partant comme un fait nouveau au sens du paragraphe 222 reviendrait à faire de la prescription décennale celle de droit commun.

Dans son mémoire en duplique, la partie étatique renvoie au paragraphe 162 (8) AO exigeant que les documents comptables soient conservés pendant dix ans pour les besoins de l'imposition. Elle fait valoir qu'admettre que le contrôle ne puisse intervenir qu'endéans un délai de cinq ans, viderait cette disposition légale de son contenu alors qu'à défaut de conséquence fiscale préjudiciable, le contribuable ne serait plus amené en pratique à conserver les documents au-delà de cinq ans. En ce qui concerne la question de savoir si la demanderesse avait possédé l'ensemble des documents comptables, le délégué du gouvernement cite l'article 14 du Code du commerce ainsi que le paragraphe 162 (8) AO pour en conclure que la demanderesse aurait été obligée de conserver toutes les pièces susceptibles de justifier les opérations comptables. En omettant de conserver toutes les factures, la demanderesse aurait ainsi non seulement violé ses obligations comptables légales, mais elle se serait encore elle-même privée du seul moyen de preuve valable permettant de justifier la déductibilité des frais et dépenses en question.

Il est constant en cause que les bulletins rectificatifs litigieux ont été émis sur base du paragraphe 222 (1) n° 1 AO, lequel dispose que « *hat bei Steuern, bei denen die Verjährungsfrist mehr als ein Jahr beträgt, das Finanzamt nach Prüfung des Sachverhaltes einen besonderen, im Gesetz selber vorgesehenen schriftlichen Bescheid (Steuerbescheid, Steuermeßbescheid, Freistellungsbescheid oder Feststellungsbescheid), erteilt, so findet soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, eine Änderung des Bescheids (eine Berichtigungsveranlagung oder eine Berichtigungsfeststellung) nur statt: 1. wenn neue Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die eine höhere Veranlagung rechtfertigen, und die Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen ist; [...]* ».

En vertu de la disposition précitée, l'émission d'un bulletin rectificatif est conditionnée plus particulièrement, d'une part, par la découverte de faits ou éléments de preuve nouveaux et, d'autre part, par le défaut de prescription de la créance du trésor au moment de l'établissement du bulletin rectificatif.

La prescription, consacrée par l'article 10 de la loi du 27 novembre 1933, précitée, disposant que « *la créance du Trésor se prescrit par cinq ans. Toutefois, en cas de non-déclaration ou en cas d'imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte, avec ou sans intention frauduleuse, la prescription est de dix ans* », est en principe acquise au terme d'un délai de cinq ans, à moins qu'aucune déclaration d'impôt n'ait été faite ou que la déclaration ayant été faite ait été incomplète ou inexacte, peu importe qu'il y ait eu intention frauduleuse ou non.

En l'espèce, les contestations de la demanderesse ont trait à la fois à l'existence d'une déclaration incomplète ou inexacte au sens de l'article 10 de la loi du 27 novembre 1933, précitée, et à l'existence de faits ou éléments de preuve nouveaux au sens du paragraphe 222 AO, et consistent, en substance, à affirmer que le constat d'une distribution cachée de bénéfices procèderait d'une requalification des faits et ne saurait ni être qualifié comme fait nouveau, ni être considéré comme le fruit d'une déclaration incomplète.

Avant d'examiner la question de savoir si la prescription a été acquise en l'espèce, il convient de déterminer si le bureau d'imposition a valablement pu se baser sur la découverte de faits ou éléments de preuve nouveaux au sens du paragraphe 222 (1) n° 1 AO, dont l'existence est contestée par la demanderesse.

La notion de « *neue Tatsache* » englobe tout fait ou acte quelconque qui est susceptible de constituer isolément ou ensemble avec d'autres faits ou actes une base d'imposition de

l'impôt en cause et dont le bureau d'imposition compétent n'a eu connaissance qu'après l'émission du bulletin d'impôt initial sans que le contenu des déclarations antérieures du contribuable n'ait été de nature à donner lieu à des doutes raisonnables dans le chef du bureau d'imposition (Trib. adm. 17 février 2005, n° 18011 du rôle, Pas. adm. 2011, V° Impôts, n° 546).

En l'espèce, l'émission des bulletins rectificatifs est justifiée par la découverte, lors du contrôle fiscal litigieux, de distributions cachées de bénéfices non déclarées.

Il convient de prime abord de relever que la circonstance que les éléments avancés à titre de faits nouveaux n'ont été découverts qu'à la suite du contrôle fiscal opéré en l'espèce ne porte pas à conséquence.

En effet, tel que cela a été retenu ci-avant, l'objectif d'un contrôle fiscal est de déterminer la situation fiscale réelle d'un contribuable.

Conformément au paragraphe 193 AO, précité, le bureau d'imposition peut procéder à un contrôle fiscal, même en dehors de la procédure d'imposition (« *kann das Finanzamt auch außerhalb eines Steuerermittlungsverfahrens Nachschau halten (...)* »), étant relevé par ailleurs qu'aux termes du paragraphe 201 AO : « *Die Finanzämter haben darüber zu wachen, ob durch Steuerflucht oder in sonstiger Weise zu Unrecht Steuereinnahmen gekürzt werden (...)* ». Au regard de l'emploi du terme « *kann* » au paragraphe 193 AO, précité, et à défaut de restrictions prévues par la prédite disposition, et, enfin, compte tenu de l'obligation générale du bureau d'imposition de veiller à ce que des recettes d'impôt ne soient pas réduites à tort, il convient de retenir que la mesure du contrôle fiscal relève du pouvoir d'appréciation discrétionnaire du bureau d'imposition et que l'exercice de ce pouvoir n'est en l'occurrence pas lié à la preuve préalable de faits concrets.

Quant à la question de la découverte de faits ou éléments de preuve nouveaux, il se dégage du rapport de révision ayant déclenché l'établissement des bulletins rectificatifs, que les réviseurs ont découvert, par comparaison de divers postes des documents comptables de la demanderesse, plus particulièrement que divers frais, *a priori* en relation avec des sociétés dans lesquelles les actionnaires de la demanderesse détiennent directement ou indirectement des participations, ont été mis à charge de la demanderesse et cela sans raisons fiscalement admissibles. Le contrôle fiscal opéré a encore dévoilé que la demanderesse n'a pas respecté les prescriptions en matière de la conservation décennale des documents comptables, de sorte qu'il a été découvert que des frais déclarés à titre de frais d'exploitation n'étaient pas documentés et qu'il était ainsi impossible de vérifier si les dépenses ont été provoquées exclusivement par la demanderesse, et qu'ainsi il a été retenu que la comptabilité de la demanderesse ne pourrait plus bénéficier de la présomption de véracité suivant le paragraphe 208 AO.

Si la découverte de ces éléments a abouti à une requalification de certains frais en distribution cachée de bénéfices, ce n'est pas la requalification en tant que telle qui est à considérer comme fait ou élément de preuve nouveau au sens du paragraphe 222 AO, mais ce qui est déterminant c'est la découverte de l'absence de pièces de nature à justifier la relation économique de certains frais avec les revenus de la demanderesse, respectivement la découverte d'écritures comptables dévoilant la compabilisation à charge de la demanderesse de frais qui en réalité sont en relation avec des tiers, qui ont permis de conclure à l'existence de frais sans relation économique avec l'activité de la demanderesse, mais ayant plutôt bénéficié à ses associés. Contrairement à ce qui est soutenu par la demanderesse, il ne se



dégage pas du dossier fiscal, ni des pièces versées par elle, que ces éléments aient été à la disposition du bureau d'imposition lors de l'établissement des bulletins initiaux.

Le tribunal est dès lors amené à retenir que cette découverte, lors du contrôle fiscal opéré en l'espèce, d'éléments de preuve ayant amené le bureau d'imposition à conclure que des frais, en apparence en relation avec les activités de la demanderesse, sont en réalité en relation économique avec des sociétés tierces détenues du moins indirectement par les associés de la demanderesse, respectivement directement avec ses associés, rentre dans les prévisions du paragraphe 222 (1) n° 1 AO.

Quant à la prescription invoquée par la demanderesse, il est constant que celle-ci a introduit ses déclarations d'impôt visant les années litigieuses et que les bulletins afférents avaient été établis, de sorte que le cas de figure visé à l'article 10, précité, et tenant à un défaut de déclaration de l'impôt ne se trouve pas vérifié en l'espèce.

Quant à la question de savoir si l'existence de déclarations incomplètes ou inexactes est vérifiée en l'espèce, force est de constater que, tel que cela a été relevé ci-avant, le contrôle fiscal ayant été opéré a conduit le bureau d'imposition à retenir que certains frais pris en charge par la demanderesse et déclarés à titre de frais d'exploitation sont en réalité liés à l'activité de sociétés tierces qui appartiennent directement ou indirectement aux actionnaires de la demanderesse respectivement sont liés aux associés eux-mêmes, de sorte qu'il a retenu l'existence d'une distribution cachée de bénéfices, étant précisé qu'il y a distribution cachée de bénéfices, telle que visée par l'article 164 (3) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « LIR », si un associé ou un actionnaire, voire même un intéressé reçoit directement ou indirectement d'une société des avantages qu'il n'aurait pu obtenir s'il n'avait pas eu cette qualité. Dans cette optique, les déclarations d'impôt introduites par la demanderesse étaient nécessairement inexactes, voire incomplètes dans la mesure où des frais ont été déclarés à titre de frais d'exploitations, qui en réalité correspondaient à une distribution cachée de bénéfices au sens de l'article 164 (3) LIR dont il n'a pas été tenu compte.

Il s'ensuit que la prescription de dix ans est applicable en l'espèce.

Cette conclusion n'est pas éternuée par l'affirmation de la demanderesse que dans la mesure où le contrôle fiscal aurait été motivé par le souci d'obtenir des informations sur les revenus d'un tiers, il ne pourraient conduire à un délai de prescription allongé puisque seul ce tiers aurait pu avoir un comportement fautif, dans la mesure où le tribunal vient de retenir ci-avant qu'il n'est pas établi que l'objectif du contrôle fiscal litigieux ait été un autre que celui de contrôler la situation fiscale de la demanderesse elle-même.

En l'espèce, le délai de prescription visant les impôts de l'année fiscale 2001, l'année fiscale la plus ancienne ayant fait l'objet d'un bulletin rectificatif, a commencé à courir à partir du 1<sup>er</sup> janvier qui suit l'année pendant laquelle la créance fiscale est née, soit à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2002. Il s'ensuit qu'au moment de l'établissement des bulletins rectificatifs le 9 février, respectivement le 16 février 2011, la prescription n'était pas acquise en ce qui concerne les impôts visant l'année fiscale 2001, et, *a fortiori*, elle n'est pas acquise concernant les impôts visant les années d'imposition ultérieures.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que les conditions de l'article 222 (1) n° 1 AO étaient remplies en l'espèce, de sorte que bureau d'imposition a valablement pu procéder à l'établissement de bulletins rectificatifs visant les années fiscales litigieuses.

Il convient encore d'ajouter, contrairement à ce qui est soutenu par la demanderesse, qu'il est irrelevant si la découverte de faits ou éléments de preuve nouveaux a été faite avant ou après l'expiration du délai de prescription ordinaire de cinq ans, dans la mesure où le paragraphe 222 (1) n° 1 AO conditionne uniquement l'établissement d'un bulletin rectificatif par le défaut d'acquisition de la prescription, - que ce soit celle de cinq ans ou celle de dix ans -, au moment où ce bulletin est émis, mais n'impose pas que la découverte de faits ou d'éléments de preuve nouveaux ait lieu endéans le délai de prescription ordinaire de cinq ans.

A titre plus subsidiaire, la demanderesse prend position par rapport aux points 10, 11, 12 et 13 du rapport de révision critiqués par elle, pour contester en substance l'existence de distributions cachées de bénéfices.

Ainsi, quant au point 10 du rapport de révision, intitulé « *frais et dépenses d'exploitation non documentés* », la demanderesse fait valoir qu'elle aurait remis, en plus de sa comptabilité, les relevés des extraits mensuels VISA établis par la ... et reprenant pour chaque opération la date de la transaction, de sorte qu'il serait indéniable que la preuve de l'existence matérielle de ces dépenses avait été apportée.

Elle souligne encore que de nombreuses dépenses seraient inscrites au compte n° 60651 pour frais de carburant et que celles-ci seraient à nouveau reprises en partie au point 15 du rapport de révision relatif aux frais de voiture, de sorte qu'il y aurait lieu d'exclure l'ensemble des dépenses de carburant du point 10 puisque leur déductibilité partielle serait admise au titre des frais de voiture.

Toujours en ce qui concerne le point 10 du rapport de révision, la demanderesse fait valoir dans son mémoire en réplique que les réviseurs auraient retenu que les extraits VISA reprenaient le nom du bénéficiaire de l'opération, de sorte que même à défaut de la facture d'origine, il serait facile de déterminer qu'un paiement fait par exemple à une station service correspond en principe à des frais de carburant.

En ce qui concerne le point 11 du rapport de révision, intitulé « *frais et dépenses en relation avec la société ...* », la demanderesse fait valoir que conformément à l'article 175 LIR et au paragraphe 11bis de la loi d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, appelée ci-après « StAnpG », les sociétés civiles immobilières n'auraient pas de personnalité juridique distincte de celle de leurs associés et ne constitueraient en conséquence pas un contribuable. Dès lors, le bilan de la société civile immobilière et son compte de profits et pertes ne constituerait que la somme des bilans de ses associés, de sorte que les dépenses déductibles au profit de la société civile immobilière ...devraient être déductibles pour elle-même qui détiendrait 80 % des parts dans ladite société et ne pourraient dès lors en aucun cas constituer des distributions cachées de bénéfices.

En ce qui concerne le point 12 du rapport de révision, intitulé « *frais et dépenses en relation avec la société ...* », la demanderesse fait valoir qu'elle-même serait actionnaire de ladite société, et qu'en aucun cas sa participation aux frais de celle-ci ne pourrait être qualifiée de distribution cachée de bénéfices. Elle donne à considérer que tout au plus la qualification d'apport caché pourrait être envisagée, mais encore faudrait-il alors que l'administration fiscale rapporte la preuve d'un tel apport.

Enfin, en ce qui concerne le point 13 du rapport de révision, intitulé « *salaires payés* », la demanderesse souligne que les frais de salaire de Madame ... et de Monsieur ... seraient comptabilisés dans ses livres, mais que ces personnes ne travailleraient pas exclusivement

pour la société ..., mais également pour elle-même. Le pourcentage en question serait estimé à un quart pour elle-même et trois quarts pour la société ....

En ce qui concerne les contestations de la demanderesse par rapport aux différents points du rapport de révision, le délégué du gouvernement fait valoir, plus particulièrement quant au point 10 du rapport de révision, que la demanderesse serait restée en défaut de fournir les factures originales, ceci en violation des obligations comptables lui incombant au titre de la législation commerciale et fiscale, en l'occurrence des articles 8 et suivants du Code de commerce et des paragraphes 160 et suivants AO.

Il souligne qu'il se dégagerait du rapport de révision que les extraits mensuels VISA présentés par la demanderesse ne permettraient pas de déterminer la nature et l'objet exact des opérations, de sorte que ce serait à juste titre que l'administration fiscale aurait refusé de considérer les opérations litigieuses comme frais et dépenses d'exploitation déductibles dans le chef de la demanderesse. Ainsi, le montant de la distribution cachée de bénéfices aurait été correctement déterminé.

Il fait encore valoir que le point 10 du rapport de révision reprendrait uniquement les frais de carburant non justifiés par une facture et que pour le calcul de l'avantage constituant la part privée des frais de carburant, le point 15 dudit rapport de révision ne prendrait pas en compte les frais de carburant non justifiés, de sorte qu'il n'y aurait pas lieu d'exclure l'ensemble des dépenses de carburant du point 10.

Le délégué du gouvernement conteste ensuite le raisonnement de la partie demanderesse concernant le point 11 du rapport de révision. Il fait valoir que le bénéfice imposable serait établi en commun au niveau de la société civile immobilière et que les associés ne sauraient déduire les frais et dépenses engagés par celle-ci de leurs propres résultats et les comptabiliser en tant que frais propres, de sorte que ce serait à juste titre que l'administration fiscale aurait constaté une distribution cachée de bénéfices.

En ce qui concerne le point 12 du rapport de révision, le délégué du gouvernement fait valoir qu'en l'espèce, la demanderesse aurait comptabilisé les frais et dépenses de la société ...en tant que frais propres, sans raison fiscalement admissible. Il donne à considérer que cette société exploiterait une galerie d'art sous l'enseigne « ...», cette dernière étant actionnaire de la société demanderesse. Ces éléments devraient être qualifiés de faisceau de circonstances permettant de douter de la réalité économique des opérations comptabilisées et rendant probable l'allocation d'un avantage sans contrepartie effective et équivalente. Le délégué du gouvernement donne encore à considérer que la demanderesse n'aurait pas apporté des éléments de nature à énerver la qualification retenue par le service de révision.

Enfin, en ce qui concerne le point 13 du rapport de révision, le délégué du gouvernement cite un extrait du rapport de révision à propos de déclarations de Monsieur L. lors d'une entrevue du 26 mai 2010, pour conclure que l'affirmation actuelle de la demanderesse que Madame ... et Monsieur ... ne travailleraient pas exclusivement pour la société ..., mais également pour elle-même serait contredite par les déclarations de l'actionnaire Monsieur .... Le délégué du gouvernement fait encore valoir que le pourcentage proposé par ailleurs serait purement estimatif et ne serait étayé par aucune pièce, de sorte que ce serait à juste titre que l'administration aurait procédé au redressement litigieux.

Par rapport aux quatre points du rapport de révision critiqués par la demanderesse, le bureau d'imposition a procédé à une rectification de l'imposition initiale, en ce que les frais

visés auxdits points ont été considérés comme correspondant à une distribution cachée de bénéfices en faveur des associés de la demanderesse.

L'article 164 LIR, dispose que *« (1) Pour déterminer le revenu imposable, il est indifférent que le revenu soit distribué ou non aux ayants droit.*

*(2) Sont à considérer comme distribution dans le sens de l'alinéa qui précède, les distributions de quelque nature qu'elles soient, faites à des porteurs d'actions, de parts bénéficiaires ou de fondateurs, de parts de jouissance ou de tous autres titres, y compris les obligations à revenu variable donnant droit à une participation au bénéfice annuel ou au bénéfice de liquidation.*

*(3) Les distributions cachées de bénéfices sont à comprendre dans le revenu imposable. Il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité ».*

Il y a dès lors distribution cachée de bénéfices, telle que visée par l'article 164 (3) LIR, si un associé ou un actionnaire, voire même un intéressé reçoit directement ou indirectement d'une société des avantages qu'il n'aurait pu obtenir s'il n'avait pas eu cette qualité. La situation concernée est celle où un gestionnaire prudent et avisé n'aurait pas accordé un avantage similaire à un tiers (Cour adm. 1er février 2000, n° 11318C du rôle, Pas.adm. 2011, Vo Impôts, n° 333 et autres références y citées.)

Aux termes de l'article 59 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives *« la preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartient à l'administration, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable ».*

La charge de la preuve de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices repose donc en premier lieu sur le bureau d'imposition. Celui-ci doit en effet procéder à un examen impartial et objectif des déclarations du contribuable et relever des éléments qui lui paraissent douteux et qui pourraient indiquer l'existence de distributions cachées de bénéfices. Ainsi, c'est essentiellement lorsque le bureau d'imposition peut faire état d'un faisceau de circonstances qui rendent une telle distribution probable et qui n'ont pas été éclairées ou documentées par le contribuable que le prédit bureau peut mettre en cause la réalité économique des opérations et supposer une diminution indue des bénéfices de l'entreprise sans avoir à la justifier exactement. Il y a alors renversement de la charge de la preuve, le contribuable devant prouver qu'il n'y a pas diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées (Cour adm. 12 février 2009, n° 24642C du rôle, Pas. adm. 2011, V° Impôts, n° 333).

Tel que cela a été retenu ci-avant, en l'espèce, lors du contrôle fiscal litigieux, le service de révision a découvert un faisceau de circonstances rendant probable l'allocation d'avantages à des associés ou pour le moins à des intéressés sans contrepartie effective et équivalente et que la société demanderesse n'a pas éclairée ou documentée.

A cet égard, il y a lieu encore lieu de relever l'irrégularité de la comptabilité de la société demanderesse, telle que constatée à travers le rapport de révision, en ce sens que les réviseurs ont retenu que *« les libellés des opérations comptables reprises aux grands-livres sont généralement imprécis, vagues, le nom du compte de la contrepartie [sic] ou tout*

*simplement absents* » et que la demanderesse « *n'a pas respecté les prescriptions légales en matière de la conservation décennale des documents comptables* ». Dans ces conditions, la comptabilité de la demanderesse ne bénéficie pas de la présomption de véracité édictée par le paragraphe 208 AO.

Eu égard aux considérations qui précèdent et compte tenu des doutes raisonnables soulevés par le service de révision, suivi en ce sens par le bureau d'imposition, l'ayant amené à retenir des distributions cachées de bénéfices à différents titres, il appartient à la demanderesse de prouver qu'il n'y a pas eu diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées.

En ce qui concerne plus particulièrement les frais déclarés par la demanderesse à titre de frais d'exploitation et requalifiés par le bureau d'imposition comme distribution cachée de bénéfices, il n'est pas contesté que la seule pièce fournie par la demanderesse au-delà de sa comptabilité sont les relevés mensuels VISA. S'il est vrai, tel que l'a souligné la demanderesse, que ces relevés permettent de déterminer globalement le genre de l'opération à travers le libellé de la rubrique « *description* », c'est cependant à juste titre que le bureau d'imposition a retenu que ces pièces à elles seules, à défaut de disposer des pièces sous-jacentes à ces opérations de paiement, ne renseignent pas sur la nature et l'objet exact de l'opération, et ne permettant ainsi pas de mettre la dépense en relation avec les revenus de la demanderesse, de sorte que la conclusion s'impose que ces frais ont en réalité été exposés à l'avantage des associés de la demanderesse.

Quant au montant mis en compte à titre de distribution cachée de bénéfices en relation avec les frais et dépenses d'exploitations non documentées, le tribunal est amené à retenir qu'à défaut d'autres pièces permettant de retracer les affirmations de la demanderesse et au vu des explications fournies par la partie étatique à cet égard en ce qu'il est affirmé que le point 15 du rapport de révision ne prend pas en compte les frais de carburant non justifiés, les contestations de la demanderesse tenant à un prétendu double emploi laissent d'être prouvées et sont partant à rejeter.

En ce qui concerne ensuite les dépenses reprises sous le point 11 du rapport de révision et qualifiées par le bureau d'imposition comme distribution cachée de bénéfices, le bureau d'imposition a constaté que la demanderesse a porté à sa charge des frais qui en réalité ont été engendrés par la société civile immobilière .... La demanderesse, sans contester que les frais en question sont en réalité liés à cette société civile immobilière, soutient que ces frais seraient déductibles dans son chef en raison du principe de la transparence fiscale des sociétés civiles immobilières, dans la mesure où celle-ci est détenue à 80% par elle-même. Il se dégage du rapport de révision que la société immobilière ...était tenue entre le 1<sup>er</sup> janvier 2000 et le 31 octobre 2002 par les époux ..., qui sont également les associés de la demanderesse, à titre de 50% chacun. Dans la suite, la demanderesse a acquis 80% des parts de ladite société civile immobilière. S'il est vrai que depuis ce transfert, les époux ... n'étaient plus les associés directs de la société immobilière ..., cette dernière fait toujours partie d'un groupe de sociétés dans lesquelles les époux ... détiennent des participations ou sont intéressés. Le tribunal est dès lors amené à conclure que l'avantage accordé en l'espèce par la prise en charge de certains frais a dès lors bénéficié du moins indirectement aux associés de la demanderesse ou pour le moins à une société intéressée au sens de l'article 164 LIR qui est liée aux associés de la demanderesse. En ce qui concerne l'argumentation fondée sur la transparence fiscale d'une société civile immobilière, c'est à juste titre que le délégué du gouvernement fait valoir que le bénéfice imposable est établi en commun au niveau de la société civile immobilière et que dès lors les associés de celle-ci ne sont admissibles de déduire des frais de la société de leurs

propres résultats. Le moyen afférent présenté par la demanderesse est dès lors à rejeter comme n'étant pas fondé.

Quant au point 12 du rapport de révision, c'est à tort que la demanderesse soutient qu'il ne saurait y avoir distribution cachée de bénéfices au motif qu'elle-même est actionnaire de la société .... En effet, il se dégage du rapport de révision que la demanderesse a pris à sa charge sans raison fiscalement admissible des frais de la société ..., qui exploite une galerie d'art sous la dénomination « ... ». S'il est vrai que la société ... ayant bénéficié de cette prise en charge de frais n'est pas directement associée de la demanderesse, mais qu'au contraire celle-ci est détenue majoritairement par la demanderesse, il n'en reste pas moins que cette société est pour le moins à considérer comme intéressé au sens de l'article 164 LIR, dans la mesure où elle fait partie d'un même groupe de sociétés liées aux époux ... et que la galerie d'art précitée est exploitée sous le nom de Madame ... qui est associée de la demanderesse.

Enfin, en ce qui concerne le point 13 du rapport de révision, la demanderesse conteste que l'intégralité des salaires de Madame ... et de Monsieur ... puissent être qualifiés de distribution cachée de bénéfices au motif que Madame ... et Monsieur ... auraient également travaillé pour elle-même et non pas exclusivement pour la société .... Or, il se dégage du rapport de révision que Monsieur ... avait déclaré être la seule personne à avoir travaillé pour la demanderesse en tant que salarié, tandis Madame ... et Monsieur ..., dont les salaires ont été mis à charge de la demanderesse, ont travaillé pour la société .... Au regard de ces déclarations de Monsieur ..., les affirmations actuelles de la demanderesse, appuyées par aucun élément de preuve concret, ne sont pas de nature à énerver le constat fait par le service de révision et sur lequel le bureau d'imposition s'est fondé.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que la demanderesse n'a soumis ni au service de révision, ni au bureau d'imposition, ni au tribunal des éléments susceptibles de renverser le constat du bureau d'imposition, fondé sur le rapport de révision, qu'en l'espèce, l'inscription de certains frais à charge de la demanderesse est sans lien fiscalement admissible avec les activités de la demanderesse mais constitue l'attribution d'un avantage aux associés de la demanderesse voir à des intéressés et permet de conclure à l'existence de distributions cachées de bénéfices. Il s'ensuit et à défaut d'autres contestations de la demanderesse que le bureau d'imposition a valablement pu retenir l'existence de distributions cachées de bénéfices sur le fondement de l'article 164 LIR.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours est à rejeter pour n'être fondé dans aucun de ses moyens.

#### **Par ces motifs,**

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,  
Annick Braun, premier juge,  
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 7 novembre 2012 par le vice-président, en présence du greffier assumé Claudine Meili.

Claudine Meili

Claude Fellens

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 7/11/2012

Le Greffier du Tribunal administratif